

OTOCZENIE FISKALNE JAKO CZYNNIK ROZWOJU BIZNESU I KONKURENCYJNOŚCI GOSPODARKI

Wstęp

Dynamiczny rozwój przedsiębiorstw jest obecnie jednym z najważniejszych zagadnień dotyczących perspektyw trwałego wzrostu i dobrej kondycji polskiej gospodarki w aspekcie jej miejsca na gospodarczej arenie świata. Szczególnie proces integracji Polski z Unią Europejską, ale także coraz bardziej postępująca globalizacja procesów ekonomicznych, stały się silnym impulsem dla identyfikacji czynników ekonomicznych stanowiących stymulantę bądź destymulantę w rozwoju przedsiębiorstw w pożądanym dla nich kierunku, zwłaszcza w aspekcie wzrostu ich efektywności ekonomicznej oraz uzyskiwania przezeń coraz większej przewagi konkurencyjnej. Z tego też powodu nie bez znaczenia są tu wszelkie działania w sferze fiskalnej otaczającej i implikującej działalność gospodarczą.

Główną rolę we wspieraniu rozwoju i poziomu konkurencyjności gospodarki powinna odgrywać wolność gospodarcza, aczkolwiek rola państwa, oprócz zagwarantowania sprawnych ram prowadzenia działalności ekonomicznej, co można sprowadzić do budowy szeroko rozumianych instytucji i troski o istnienie właściwej infrastruktury, musi także polegać na aktywnym kreowaniu dobrego dla przedsiębiorczości i jej rozwoju klimatu gospodarczego. W ten sposób państwo i rynek stanowiąc będą komplementarne regulatory procesów ekonomicznych, tworząc właściwe otoczenie działalności gospodarczej przedsiębiorstw.

Celem niniejszego opracowania jest dokonanie analizy i ewaluacji obserwowanych w ostatnich latach działań państw należących do OECD w sferze polityki fiskalnej, a dokładniej polityki podatkowej, w aspekcie oddziaływania przy pomocy tradycyjnych elementów techniki podatkowej, na rozwój i konkurencyjność podmiotów gospodarczych, których ogół stanowi o kondycji gospodarek analizowanej grupy państw. Z tego też względu, poprzez analizę szeregu danych statystycznych podjęto tu próbę odpowiedzi na pytanie, czy rzeczzone instrumenty tworząc fiskalne otoczenie biznesu, wpłynęły (jak?) na życie gospodarcze, tak aby późniejsze zastosowanie narzędzi polityki fiskalnej było efektywne i nie powodowało destrukcji w polityce

ekonomicznej państwa, a tym samym przyczyniało się do zapewnienia międzynarodowej przewagi konkurencyjnej polskiej gospodarki i polskich przedsiębiorstw.

1. Otoczenie przedsiębiorstwa

Każdy podmiot gospodarczy działa w ściśle określonych ramach prawnych, instytucjonalnych, gospodarczych, politycznych i społecznych danego kraju. Skuteczność działania przedsiębiorcy na rynku i odnoszenie na nim sukcesów w głównej mierze zależy od elastycznego dostosowywania się do istniejących warunków i umiejętności przewidywania zaistnienia możliwych sytuacji. Owe warunki stanowią otoczenie dla działalności podmiotów gospodarczych i oddziałują na szeroko rozumiane wnętrze przedsiębiorstwa wchodząc z nim w różnorakie interakcje. Wnętrze to jest przedmiotem zainteresowania licznych dyscyplin naukowych, w tym zarządzania finansami przedsiębiorstwa, marketingu, rachunkowości, teorii zarządzania organizacjami gospodarczymi, zarządzania zasobami ludzkimi etc.

J.A.F. Stoner definiuje otoczenie przedsiębiorstwa jako „wszystkie elementy znajdujące się poza organizacją mające związek z jej funkcjonowaniem, w tym elementy w bezpośrednim i pośrednim oddziaływaniu” [Stoner, Freeman i Gilbert 2001, 79]. Z kolei według J. Żurka [*Przedsiębiorstwo...* 2007, s. 56] otoczenie przedsiębiorstwa to „zbiór różnego rodzaju uwarunkowań społeczno-politycznych, ekonomicznoprawnych, organizacyjnych, techniczno-technologicznych, kulturowych oraz demograficznych, o charakterze krajowym i międzynarodowym, oddziałujących w sposób bezpośredni i pośredni na zachowanie się podmiotów gospodarczych stwarzających z jednej strony szanse ich rozwoju, z drugiej zaś – narzucających pewne ograniczenia”.

Otoczenie przedsiębiorcy jest złożone i za K. Wachem [2004, s. 424]¹ można dokonać jego podziału na:

- a) makrootoczenie (zwane otoczeniem ogólnym lub dalszym) obejmujące ogólne czynniki ekonomiczne wpływające na rozwój przedsiębiorstw (m.in. system podatkowy, regulacje prawne itd.), jak również czynniki technologiczne, politycznoprawne, społeczno-kulturowe oraz ekologiczne;

¹ Podobną klasyfikację posługuje się M. Bąk. Por. [Bąk 2011, s. 26].

- b) mezootoczenie obejmujące czynniki oddziałujące na przedsiębiorstwa w układzie regionalnym, które uwzględniają specyficzne cechy poszczególnych regionów, województw, powiatów, gmin czy obszarów przygranicznych;
- c) mikrootoczenie (zwane otoczeniem konkurencyjnym lub bliższym) obejmujące rzeczywistą sytuację konkurencyjną przedsiębiorstw w przekroju sektorowym”.

Elementom otoczenia przedsiębiorstwa można również przyporządkować określone funkcje inherentne współczesnej roli państwa w życiu społeczno-gospodarczym. W zależności od tego, jak duży zakres oddziaływania na procesy ekonomiczne przejmie władza publiczna i ile swobody w tym obszarze pozostawi samym przedsiębiorcom, zróżnicowane też będą spektrum i kierunek wpływu rzeczonych elementów. Część z nich odgrywać będzie istotną rolę gospodarczą, mającą wpływ na rozwój i konkurencyjność przedsiębiorstw (instrumenty polityki monetarnej – stopa procentowa, kurs walutowy, instrumenty polityki fiskalnej – cła, stawki i ulgi podatkowe). Pozostałe, oprócz realizacji podstawowych dla nich celów społecznych, niejako obok i wtórnie będą oddziaływać na przedsiębiorstwa i ich kondycję ekonomiczną (instrumenty polityki socjalnej, ochrony zdrowia, ochrony środowiska naturalnego, normy jakościowe etc.).

Co ważniejsze, jedne z powyższych elementów otoczenia zewnętrznego podmiotów gospodarczych mogą stanowić w określonych sytuacjach stymulantę jak i destymulantę ich rozwoju, inne zaś być tylko jednym z takich czynników. O ile dobra koniunktura gospodarcza i znaczący popyt na produkty danego przedsiębiorstwa jest czynnikiem wysoce pozytywnym i stymulującym rozwój przedsiębiorstwa, o tyle poszczególne regulacje w sferze polityki fiskalnej, a zwłaszcza kształtowania obciążeń podatkowych i budowy systemu podatkowego mogą mieć bardziej dwoisty charakter, w zależności od kierunku, w jakim zmierzają. Bez wątpienia tylko stosowanie określonych zasad w tworzeniu tych regulacji może zapobiegać nadużyciom i powstawaniu barier dla rozwoju przedsiębiorczości i wzrostu gospodarczego.

Zadaniem władzy publicznej jest tworzenie takich regulacji, aby zewnętrzne otoczenie przedsiębiorstwa było dla niego jak najbardziej sprzyjające i wspierało przedsięwzięcia ekonomicznie efektywne. Ustanawiane ogólnie przez władze publiczną regulacje prawne w zakresie swobody prowadzenia działalności gospodarczej określają podatność na otwieranie nowych przedsięwzięć oraz rozwijanie tych już istniejących. Właściwe staje się zastosowanie mechanizmów regulacji i kontroli rynku, od nadzoru korporacyjnego po weryfikację kondycji sektora finansów publicznych,

jednak wyłącznie w celu tworzenia się odpowiednich mechanizmów samoregulujących [Adamkiewicz-Drwiłło 2002, s. 131].

2. Polityka fiskalna a konkurencyjność gospodarcza

W kwestii warunków rozwoju przedsiębiorstw i ich konkurencyjności polityka fiskalna, w tym system podatkowy ma szczególną, choć zapewne nie najważniejszą rolę do odegrania. W ramach tej polityki istotny wpływ na kondycję przedsiębiorstw wywierają w głównej mierze stawki podatkowe, które regulują normy określone przez państwo. Oczywiście nie można tu abstrahować od obciążeń parapodatkowych, a zwłaszcza składek na ubezpieczenia społeczne, które wraz z podatkami stanowią sumę ciężarów fiskalnych oddziałujących na działalność przedsiębiorstw.

Nadmierny fiskalizm zniechęca podatnika do płacenia podatków (ucieczka w szarą strefę bądź celowe zaniżanie podstawy opodatkowania) w danym kraju, a nawet powoduje przeniesienie jego działalności gospodarczej poza jego granice, ujemnie wpływa na produktywność czynników wytwórczych i całość procesów gospodarczych. Traci na tym przede wszystkim państwo, które staje się coraz mniej „przyjazne” podatnikom, ponieważ zmniejszają się wpływy podatkowe do budżetu oraz przedsiębiorczość i konsumpcja. Stanowi to klasyczny przykład niszczenia źródeł podatkowych. Ta prosta zależność musi być dla władzy publicznej określającej politykę fiskalną (a w węższym znaczeniu – politykę podatkową) wskazaniem, że przede wszystkim ma ona nie naruszać granic opodatkowania i sprzyjać podniesieniu ekonomicznej efektywności prowadzenia działalności gospodarczej w swoim kraju. Jest to szczególnie ważne w dobie nasilającej się w świecie konkurencji podatkowej i globalizacji procesów gospodarczych, umożliwiającym przemieszczanie podmiotów gospodarczych, kapitału, a wreszcie i ludzi – zwłaszcza wysoko wykwalifikowanych – do państw o łagodniejszym systemie podatkowym. Ponadto środki publiczne pozyskane z podatków (tj. pieniądze podatników, a nie pieniądze „państwowe” [Mastalski 2001, s. 27]) winny być zawsze racjonalnie i oszczędnie wydatkowane, by uniknąć sytuacji ich marnotrawienia przy jednoczesnym zwiększaniu obciążeń podatkowych dla zrealizowania koniecznych zadań państwa.

Właśnie w duchu unikania fiskalizmu i ochrony źródeł podatkowych powstała tzw. reguła edynburska (*leave them as you find them*), której twórcą był D. Ricardo – zwolennik liberalizmu w gospodarce. Reguła ta sprowadza się do tego, że sytuacja dochodowa i majątkowa każdego podatnika przed i po nałożeniu podatku nie powinna

być istotnie różna. Jego zdaniem rząd winien prowadzić taką politykę fiskalną, która będzie chronić akumulowane kapitały i nie będzie szkodzić rozwojowi działalności gospodarczej, a w konsekwencji zagrażać bytowi państwa [Ricardo 1957, s. 168 i nast.]. Zaprezentowany postulat stanowi początek idei neutralności opodatkowania.

Niewątpliwie w procesie określenia źródeł dochodów podatkowych państwa powinna towarzyszyć refleksja, że wysoka wydajność fiskalna źródeł podatkowych powinna być pochodną łączenia dwóch czynników: efektywności gospodarczej (ekonomicznej) i powszechności obciążeń podatkowych. Równocześnie przy określaniu owych źródeł dochodów należy respektować zasadę neutralności opodatkowania i unikania zakłócania konkurencji gospodarczej (np. poprzez nadmiernie rozbudowany system ulg i zwolnień podatkowych – szczególnie, gdy są udzielane w sposób uznaniowy) [Gomułowicz 2001, s. 55-56]. Ponadto system podatkowy musi pozostawać koherentny (wewnętrznie i zewnętrznie²) i pozbawiony wzajemnych sprzeczności, a co równie ważne, cechować się rozwiązaniami o charakterze długofalowym.

Tworząc system podatkowy należy przestrzegać konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego w jego ramach prawa i eliminować czynniki destrukcyjnie oddziałujące na sytuację prawną i ekonomiczną podatnika, który powinien mieć zagwarantowaną możliwość nieskrępowanego nader skomplikowanymi przepisami przewidywania i planowania, z możliwie dużym prawdopodobieństwem, swojej legalnej działalności, bez ryzyka nagłej zmiany regulacji prawnych, a tym samym swojej sytuacji.

Należy podkreślić niezaprzeczalną i niepodważalną rolę zasad podatkowych, będących wskazaniem, co jest właściwe, sprawiedliwe i racjonalne społecznie i ekonomicznie przy tworzeniu sprawnego systemu podatkowego, przy konstruowaniu poszczególnych podatków i przy dokonywaniu w nich zmian jako następstwa zmienności ogólnych warunków życia społeczno-gospodarczego w otaczającym świecie. Każdy system podatkowy, każdy podatek musi cechować zasada trwałej wydajności, pewności, dogodności, taniości, spójności, sprawiedliwości i ekonomiczności. Przestrzeganie tych zasad, niezależnie od ich proveniencji, może jedynie sprzyjać kreowaniu przyjaznego otoczenia fiskalnego dla swobodnie

² Wewnętrzna spójność polega na zsynchronizowaniu poszczególnych podatków i ich konstrukcji w ramach systemu podatkowego, tak aby nie kumulować obciążeń podatkowych i wielokrotnie nie nakładać podatków od tej samej podstawy. Natomiast spójność zewnętrzna sprowadza się do harmonizacji systemu podatkowego z innymi instytucjami finansowymi państwa, z całą jego polityką ekonomiczną oraz – co staje się wymogiem chwili obecnej – z systemami podatkowymi innych państw bądź ich grupami. Por. [Gajl 1992, s. 153-158].

rozwijającej się przedsiębiorczości i wzrostu gospodarczego, jak również osiągnięciu przez przedsiębiorstwa przewagi konkurencyjnej w otaczającym świecie gospodarczym.

W tym kontekście należy dokonać analizy danych statystycznych dla państw należących do OECD, co pozwoli dostrzec tendencje w kształtowaniu obciążeń podatkowych oraz dokonać oceny stopnia fiskalizmu³, poziomu klina podatkowego⁴ i szarej strefy⁵ w tych państwach w latach 2007-2015.

Według tych danych w większości krajów OECD w latach 2007-2015 poziom stawek podatku od spółek czy korporacji (CIT) zmalał bądź się nie zmienił. Największe zmiany absolutne *in minus* dotyczyły Szwecji (–10,5 p.p.) i Niemiec (–8,72 p.p.), zaś największe zmiany *in plus* zaobserwowano w Luksemburgu (+14,22 p.p.) oraz Portugalii (+10,5 p.p.). W tym okresie w Polsce stawka CIT spadła o 9 p.p. Należy jednak zauważyć, że proste porównywanie samych stawek CIT w celu oceny stopnia uciążliwości danego systemu podatkowego nie jest do końca właściwe. Bardziej poprawne wydaje się porównanie poziomu całkowitego opodatkowania (TTR – *total tax rate*), ponieważ różne kraje stosują odmienne metody określania podstawy opodatkowania, a to w konsekwencji ma wpływ na efektywną stawkę podatku⁶. Analiza poziomu TTR w badanym okresie wskazuje, że nastąpił spadek średniego poziomu opodatkowania liczonego dla całej grupy państw OECD, choć w tym samym czasie w jednych krajach stawka TTR wzrosła (najbardziej w Chle +3,8 p.p. i w Islandii +3,4 p.p.), a w innych się zmniejszyła (najwięcej w Kanadzie –23,2 p.p. oraz w Hiszpanii –10,7 p.p.). Polska w tych latach zanotowała spadek poziomu TTR o 3,1 p.p., co oznacza względną zmianę obciążeń podatkowych o ponad 7% *in minus*.

³ Jako miarę fiskalizmu (stopień fiskalizmu) z reguły przyjmuje się udział podatków i innych niepodatkowych dochodów budżetowych (m.in. składek z tytułu ubezpieczeń społecznych) w PKB. Zob. [Dynus 2007, s. 35] i [Owsiak 1999, s. 288].

⁴ Klin podatkowy to wyrażoną w procentach relację pomiędzy obciążeniem z tytułu podatków i składek na ubezpieczenia społeczne a wynagrodzeniem brutto pracownika.

⁵ Szara strefa gospodarki obejmuje całą, legalną produkcję rynkową, która jest celowo ukrywana przed państwem: 1) w celu uniknięcia płacenia podatków, np. podatku dochodowego lub podatku VAT, 2) w celu uniknięcia zapłaty składek na ubezpieczenie społeczne, 3) w celu uniknięcia określonych uregulowań prawnych na rynku pracy, np. płacy minimalnej, wymogów BHP etc., 4) w celu uniknięcia określonych procedur administracyjnych, takich jak: wypełnienie kwestionariuszy statystycznych czy administracyjnych. [Schneider 2014].

⁶ Wynika to z tego, że poszczególne kraje posługują się różnymi metodami ustalania podstawy opodatkowania. Różnice mogą polegać na: określeniu zakresu wydatków stanowiących koszt uzyskania przychodów, dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych, tworzeniu rezerw, rozliczaniu straty, czy też stosowaniu ulg i zwolnień podatkowych etc. Dopiero różnice w efektywnym poziomie opodatkowania mogą stanowić podstawę decyzji o przenoszeniu działalności do krajów o niższym ciężarze podatkowym.

Tabela 1. Poziom opodatkowania, fiskalizmu i szarej strefy gospodarczej w krajach OECD

Kraj	Stawka CIT ^a (w %)		Stawka PIT ^b (w %)		Całkowita stawka podatku (TTR) (% zysku)	
	2007	2015	2007	2015	2007	2015
Australia	30,00	30,00	23,4	24,1	50,1	47,6
Austria	25,00	25,00	33,8	34,9	51,1	51,7
Belgia	33,99	33,99	42,1	42,0	57,9	58,4
Chile	17,00	22,50	7,0	7,0	25,1	28,9
Dania	25,00	23,50	38,7	36,1	32,0	24,5
Estonia	22,00	20,00	18,7	18,4	48,7	49,4
Finlandia	26,00	20,00	30,4	30,9	47,8	37,9
Francja	34,43	38,00	27,8	28,9	66,6	62,7
Grecja	25,00	26,00	25,8	24,3	48,9	49,6
Hiszpania	23,00	28,00	20,6	21,5	60,7	50,0
Holandia	28,00	25,00	32,5	29,9	41,8	41,0
Irlandia	12,50	12,50	13,9	19,7	25,3	25,9
Islandia	18,00	20,00	26,8	29,1	26,2	29,6
Izrael	29,00	26,50	21,2	17,3	35,2	30,6
Japonia	39,54	32,11	20,2	22,0	52,0	51,3
Kanada	33,95	26,70	23,3	23,4	44,3	21,1
Korea	27,50	24,20	12,1	13,8	31,6	33,2
Luksemburg	15,00	29,22	27,7	30,7	20,0	20,1
Meksyk	29,63	30,00	6,0	10,3	51,2	51,7
N. Zelandia	25,50	28,00	21,1	17,6	49,0	48,8
Niemcy	38,90	30,18	42,2	39,7	41,1	39,5
Norwegia	33,00	27,00	29,5	28,4	35,5	34,3
Polska	28,00	19,00	26,0	23,7	43,4	40,3
Portugalia	19,00	29,50	22,4	28,3	42,9	41,0
Rep. Czeska	24,00	19,00	22,9	23,3	53,1	50,4
Słowacja	26,50	22,00	22,3	23,0	48,6	51,2
Słowenia	19,00	17,00	32,8	33,3	38,4	31,0
Szwajcaria	28,00	21,15	17,7	17,4	27,9	28,8
Szwecja	32,50	22,00	27,6	24,7	53,8	49,1
Turcja	21,32	20,00	29,8	27,5	44,3	40,9
USA	30,00	39,00	24,8	25,6	46,2	43,9
W. Brytania	20,00	20,00	27,0	23,4	55,3	48,4
Węgry	20,00	19,00	38,8	34,5	34,6	32,0
Włochy	37,25	31,29	29,2	32,6	75,3	64,8
Średnia OECD	26,39	25,21	25,47	25,5	44,3	41,4

^a tu: stawka CIT stanowi łączne obciążenie podatkiem na szczeblu centralnym i lokalnym (jeśli występuje); ^b tu: średnia stawka podatku dochodowego od osób fizycznych oraz składek na ubezpieczeń społecznych od dochodów z pracy brutto

Źródło: obliczenia własne na podstawie: Bank Światowy, [http://databank.worldbank.org (dostęp: 20.08.2016)].

Analizując z kolei poziom stawek podatku od dochodów osobistych (PIT), to w latach 2007-2015 *gros* krajów OECD odnotowało ich wzrost, mimo że przeciętna stawka podatku PIT niemalże się nie zmieniła, bowiem dodatnia jej zmiana wyniosła zaledwie 0,03 pkt. proc. Największe zmiany bezwzględne *in plus* dotyczyły Portugalii

(+5,9 p.p.) i Irlandii (+5,8 p.p.), a największe zmiany *in minus* zaobserwowano na Węgrzech (−4,3 p.p.) i w Izraelu (−3,9 p.p.), zaś zgodnie z tymi danymi w Polsce tak mierzona stawka PIT spadła o 2,3 p.p.

Tabela 2. Poziom fiskalizmu, klina podatkowego i szarej strefy gospodarczej w krajach OECD

Kraj rok	Stopień fiskalizmu (%)		Klin podatkowy ^a (%)		Wielkość szarej strefy (% PKB)	
	2007	2014	2007	2015	2007	2015
Australia	29,7	27,3 ^c	27,70	28,35	13,5	10,3
Austria	40,5	43,0	48,76	49,51	9,5	8,2
Belgia	42,6	44,7	55,56	55,31	21,3	16,2
Chile	22,8	19,8	7,00	7,00	18,5	b.d.
Dania	46,4	50,9	39,11	36,45	16,9	12,0
Estonia	31,1	32,9	39,01	39,03	29,5	26,2
Finlandia	41,5	43,9	43,88	43,88	17,0	12,4
Francja	42,4	45,2	49,75	48,46	14,7	12,3
Grecja	31,2	35,9	42,06	39,25	26,5	22,4
Hiszpania	36,5	33,2	38,99	39,56	22,2	18,2
Holandia	36,1	36,7 ^c	38,67	36,19	13,0	9,0
Irlandia	30,4	29,9	22,23	27,47	15,4	11,3
Islandia	38,7	38,7	30,54	34,03	15,0	b.d.
Izrael	34,3	31,1	24,93	21,56	20,7	b.d.
Japonia	28,5	30,3 ^c	29,31	32,22	10,3	8,4
Kanada	32,3	30,8	31,27	31,63	15,3	10,3
Korea	24,8	24,6	19,72	21,90	25,6	b.d.
Luksemburg	36,6	37,8	35,02	38,28	9,4	8,3
Meksyk	17,6	19,7 ^c	15,94	19,73	28,8	30,0
N. Zelandia	34,0	32,4	21,08	17,56	12,0	8,0
Niemcy	34,9	36,1	51,80	49,44	15,3	12,2
Norwegia	42,1	39,1	37,54	36,64	18,0	13,0
Polska	34,8	31,9 ^c	36,64	34,66	26,0	23,3
Portugalia	32,0	34,4	37,33	42,06	23,0	17,6
Rep. Czeska	34,3	33,5	42,88	42,75	17,0	15,1
Słowacja	29,2	31,0	38,44	41,35	16,8	14,1
Słowenia	37,1	36,6	43,29	42,58	24,7	23,3
Szwajcaria	26,1	26,6	22,40	22,22	8,1	6,5
Szwecja	45,0	42,7	45,32	42,71	17,9	13,2
Turcja	24,1	28,7	42,22	38,31	29,1	27,8
USA	26,7	26,0	30,92	31,66	8,4	5,9
W. Brytania	34,1	32,6	34,12	30,83	12,2	9,4
Węgry	39,6	38,5	54,53	49,03	23,7	21,9
Włochy	41,7	43,6	46,39	47,87	26,8	20,6
Średnia OECD	34,1	34,4	36,01	35,87	18,3	14,9

^a średnia dla osoby samotnej i poziomu zarobków stanowiących 100% przeciętnego poziomu wynagrodzenia

Źródło: [Schneider 2015]; [Taxing... 2014].

Rzecz jasna nie bez znaczenia dla rozwoju przedsiębiorczości i wzrostu gospodarczego pozostaje poziom fiskalizmu, definiowanego w tej analizie jako relacji wszystkich wpływów podatkowych do PKB. Warto w tym miejscu zauważyć, że w

latach 2007-2014 w połowie krajów OECD stopa fiskalizmu spadła, a w drugiej połowie wzrosła, co dla całej grupy OECD skutkowało ostatecznie wzrostem średnio o +0,3 pkt. proc. (zob. tabela 2). Zmiany dla poszczególnych państw są dość zróżnicowane, przy czym największy przyrost stopy fiskalizmu dotyczył Grecji (+4,7 p.p.) i Turcji (+4,6 p.p.), a największy jej spadek zanotowano w Hiszpanii (-3,3 p.p.) i Izraelu (-3,2 p.p.).

Co istotne, średnia wielkość klina podatkowego dla krajów OECD, która jest bezpośrednio związana z poziomem stawek PIT w okresie 2007-2015 bardzo nieznacznie, ale zmalała (-0,14 pkt. proc.). Jeżeli chodzi o poszczególne kraje, to największe zmiany absolutne *in minus* dotyczyły Węgier (-5,5 p.p.) i Turcji (-3,91 p.p.), zaś największy wzrost zaobserwowano w Irlandii (+5,24 p.p.) oraz Portugalii (+4,73 p.p.). W Polsce klin podatkowy w 2007 r. wynosił dla przeciętnej płacy blisko 38,2%, a w 2015 r. było to 35,5%, co oznacza jego zmniejszenie o 2,7 p.p.

Niewątpliwie zaobserwowane zmiany stanowią ważny czynnik determinujący wielkość gospodarki nieformalnej, tj. szarej strefy (*shadow economy*). W tym aspekcie można zauważyć, że w latach 2007-2015 w krajach OECD szara strefa gospodarcza wyraźnie się ograniczyła: średnio dla OECD o 3,4 pkt. proc., co oznacza ponad 18-proc. jej redukcję w porównaniu z 2007 r. Najlepszy wynik w ograniczaniu szarej strefy w analizowanym okresie osiągnęły Włochy (-6,2 p.p.) oraz Portugalia (-3,91 p.p.). Z kolei najmniejszą redukcję odnotowano w Luksemburgu (-1,1 p.p.). Dla Polski rozmiary szarej strefy zmniejszyły się w analizowanym okresie o 3,4 p.p.

Z kwestią szarej strefy wiąże się zagadnienie moralności podatkowej. Ów problem pojawia się wówczas, gdy aparat skarbowy nie traktuje uczciwych podatników, chętnych do płacenia należnych państwu podatków, w sposób przyjazny i „partnerski”, lecz podejrzliwie, niesprawiedliwie i niejako „z góry” wkomponowując owe relację w strukturę *quasi* hierarchiczną, w której podatnik staje się podwładnym. Takie działanie sprzyja niestety wzrostowi gospodarki nierejestrowanej [Kirchler 2007; Feld i Larsen 2009].

Trzeba tu wyraźnie podkreślić, że zarówno migracje przedsiębiorstw pomiędzy poszczególnymi krajami (delokalizacja), jak i występowanie zjawiska szarej strefy gospodarczej pozbawiają dodatkowo budżet państwa wpływów, gdyż albo beneficjentem środków z tytułu podatków stają się inne państwa, albo też z uwagi na nierejestrowany i nigdzie niewykazywany obrót gospodarczy, państwo nie uzyskuje należnych mu wpływów. Zależność pomiędzy rozmiarem szarej strefy a wysokością

obciążeń podatkowych pokazał w swoich badaniach prof. F. Schneider, wskazując tym samym na czynnik fiskalny jako w głównej mierze odpowiedzialny za rozrost szarej strefy. Z kolei jak wykazali w swoich badaniach A. Novales i J. Ruiz, redukcja stawek podatków obciążających dochody z pracy ma większy wpływ na stymulowanie długookresowego wzrostu gospodarczego niż podobna redukcja stawek w podatkach od dochodu z kapitału [Novales i Ruiz 2002, s. 205].

Dla każdego nowoczesnego państwa kwestia określenia granic opodatkowania, a co ważniejsze wyznaczenia takich granic, które nie powodują negatywnych implikacji w sferze gospodarki, nie jest rzeczą prostą. Trudno jest też oczekiwać, by w bliskiej przyszłości teoria ekonomii i finansów publicznych dopracowała się uniwersalnych, w ramach określonych warunków gospodarczych i społecznych danego państwa, metod wyznaczania takiej granicy opodatkowania. W. Leibfritz, J. Throinton oraz A. Bibbee [1997, s. 10, 15 i 49] w swych badaniach wykazali dla krajów OECD za lata 1980-1995, że zwiększenie przeciętnej (ważonej) stawki opodatkowania o ok. 10 pkt proc. skutkowało redukcją stopy wzrostu PKB o ok. 0,5 pkt proc. przy czym podatki pośrednie zmniejszały wzrost gospodarczy w stopniu mniejszym niż podatki bezpośrednie.

Oznakami wzrostu gospodarczy danego państwa jest wzrost produkcji w istniejących podmiotach gospodarczych oraz wejście na rynek nowych przedsiębiorstw. Rzeczone zjawiska pozostają w ścisłej zależności od dynamiki inwestycji zagranicznych. Przedmiotem dyskusji pozostaje jedynie kwestia skali oddziaływania na te procesy otoczenia fiskalnego, a szczególnie podatków. W polskich warunkach polityka ekonomiczna winna się koncentrować na promowaniu odpowiednich działań dostosowawczych poprzez usprawnienie funkcjonowania rynku, wspieranie konkurencji i demonopolizacji oraz tworzenie rozwiązań sprzyjających przedsiębiorczości, poprawie efektywności gospodarowania, racjonalizacji zużycia surowców i energii i wdrażaniu nowoczesnych technologii ochrony środowiska, nie zaś na bezpośredniej ingerencji w sytuację konkretnych przedsiębiorstw.

Według definicji OECD, konkurencyjność to zdolność przedsiębiorstw, sektorów, regionów, krajów i obszarów ponadnarodowych do generowania względnie wysokich przychodów z wykorzystaniem czynników wytwórczych i relatywnie wysokiego poziomu zatrudnienia w warunkach międzynarodowej konkurencji [*The Competitiveness...* 1998]. Przewaga konkurencyjna to efekt wykorzystywania potencjału konkurencyjności przedsiębiorstwa, który umożliwia efektywne generowanie

atrakcyjnej oferty rynkowej i wspierających ją skutecznych instrumentów konkurencji oraz rezultat wdrożenia tych instrumentów, czego skutkiem jest preferowanie produktów danego przedsiębiorstwa przez potencjalnych klientów [Stankiewicz 2002, s. 89; Godziszewski Toruń 2001, s. 94]. W gospodarce otwartej konkurencyjność cechuje walka wytwórców o udział na lokalnym, regionalnym, krajowym i międzynarodowym rynku. Właśnie w takiej gospodarce podział rynku na krajowy i zagraniczny utracił swój pierwotny sens, natomiast coraz bardziej znaczący jest jej globalny wymiar.

W tym właśnie kontekście ogromną rolę odgrywa polityka państwa sprzyjająca tworzeniu przyjaznego przedsiębiorstwu otoczenia fiskalnego związanego z ponoszeniem określonych ciężarów podatkowych składających się na system podatkowy tego państwa, którego poszczególne elementy mogą stać się obecnie ważnym czynnikiem motywującym potencjalnych inwestorów do rozwijania na terenie danego kraju inwestycji. Racjonalna polityka podatkowa państwa przejawiać się powinna w określeniu takiego kształtu systemu podatkowego, który sprzyjałby ekonomicznie efektywnym przedsięwzięciom oraz ułatwiał dokonywanie wyboru najbardziej korzystnych, z punktu widzenia przedsiębiorcy i podatnika, rodzajów działalności gospodarczej. Dlatego też system podatkowy, wraz z poszczególnymi podatkami, powinien stanowić istotny element stymulujący rozwój przedsiębiorczości.

Obecnie obserwowane zjawisko konkurencji podatkowej pomiędzy krajami, jawi się – ze względu na globalizację procesów gospodarczych w świecie – istotnym czynnikiem w kształtowaniu przewagi konkurencyjnej gospodarki określonego państwa na rynku światowym. Elementy konstrukcji podatku (m.in. podstawa opodatkowania, stawka podatkowa, ulgi podatkowe) stanowią główne narzędzie mające wpływ na efektywne obciążenia podatkowe podmiotów gospodarczych, a tym samym na atrakcyjność inwestycyjną i konkurencyjność danego państwa pośród gospodarek innych krajów. Tworzenie przyjaznego „klimatu podatkowego” dla krajowych i zagranicznych podmiotów gospodarczych staje się potrzebą chwili, bowiem jego brak oznacza swoistą przegraną o silną pozycję gospodarki kraju w światowej gospodarce globalnej.

Wśród motywów skłaniających przedsiębiorców do rozwoju ich działalności w macierzystym kraju bądź przeniesienia produkcji do kraju innego, kwestie obciążeń podatkowych są jedną z wielu determinant, jednak wcale nie najważniejszą. Główny czynnik niezmiennie stanowi bowiem koszt i jakość pracy, rynki zbytu oraz bliskość

głównych klientów. Co więcej, na konkurencyjność danej gospodarki składa się szereg czynników, wśród których są też poziom świadczeń socjalnych, koszt transportu, poziom infrastruktury, edukacji, stan środowiska naturalnego [*Opinion of the Economic...*, 2002]. Dopiero brak różnic w zakresie tych niepodatkowych czynników sprawia, że różnice w obciążeniach podatkowych stają się szczególnie istotne.

Biorąc pod uwagę kwestie podatkowe uwzględnione w raporcie Banku Światowego dotyczącym warunków prowadzenia działalności gospodarczej *Doing Business*, szczególnie te zawarte w jego części *Paying Taxes*⁷ i dokonując ich konfrontacji z raportem nt. konkurencyjności gospodarek w skali światowej *The Global Competitiveness Report* łatwo można zauważyć, że to nie tylko poziom opodatkowania będący pochodną wysokości stawek podatkowych, ale inne czynniki (np. efektywność instytucji publicznych, transparentność działania władzy publicznej, jakość środowiska naturalnego) sprawiają, że dany kraj zajmuje wysoką pozycję w rankingu konkurencyjności. Wyrażna korelacja tych dwóch raportów dotyczy mniej niż połowy państw należących do OECD, dla pozostałych awansowi w jednym rankingu towarzyszy jednocześnie spadek pozycji w drugim (por. tabela 3).

Do podobnej konstatacji można dojść zestawiając raport konkurencyjności państw z odpowiadającym im poziomem opodatkowania. *Per exemplum* USA mające najwyższy poziom stawki CIT w krajach OECD zajmuje w 2015 r. 7. pozycję w rankingu *Doing Business* oraz 3. w GCI, zaś Irlandia mająca najniższą stawkę CIT pośród tych krajów, zajmuje odpowiednio pozycję 13. i 29.

Rozwój gospodarczy wymaga stabilnej gospodarki, prawa oraz dostępu do źródeł finansowania działalności, co w pewnym uproszczeniu składa się na otoczenie przedsiębiorstw. Stanowi to obecnie największe utrudnienie w określaniu strategii rozwoju przedsiębiorczości (zwłaszcza małej i średniej) w dziedzinach o wysokim zaawansowaniu technologicznym. Pozyskiwanie niezbędnych środków pieniężnych jest niezwykle trudne i stwarza barierę dla rozwoju przedsięwzięć innowacyjnych, gdyż instytucje finansowe z reguły obawiają się dużego ryzyka. Ciekawą inicjatywą mogłaby się okazać możliwość wprowadzenia kredytu podatkowego na wdrożenie nowoczesnych technologii, spłacanego potem z dodatkowych wpływów podatkowych.

⁷ Indeks ustalany na podstawie liczby płaconych podatków, godzin spędzonych rocznie nad przygotowaniem zeznań podatkowych i poziomu dochodu brutto, jaką stanowi płacony podatek.

Tabela 3. Warunki prowadzenia działalności gospodarczej w krajach OECD i ich konkurencyjność – ranking

Kraj	Ease of Doing Business			Paying Taxes			Global Competitiveness Index		
	2007	2015	Zmiana 2007-2015	2007	2015	Zmiana 2007-2015	2007	2015	Zmiana 2007-2015
Australia	8	10	-2	35	39	-4	19	21	-2
Austria	30	21	9	102	72	30	15	23	-8
Belgia	20	42	-22	60	81	-21	20	19	1
Chile	28	41	-13	37	29	8	26	35	-9
Dania	7	4	3	15	12	3	3	12	-9
Estonia	17	17	0	29	28	1	27	30	-3
Finlandia	14	9	5	75	21	54	6	8	-2
Francja	35	31	4	92	95	-3	18	22	-4
Grecja	109	61	48	108	59	49	65	81	-16
Hiszpania	39	33	6	112	76	36	29	33	-4
Holandia	22	27	-5	82	23	59	10	5	5
Islandia	12	12	0	13	46	-33	23	24	-1
Irlandia	10	13	-3	2	6	-4	22	29	-7
Izrael	26	40	-14	62	97	-35	17	27	-10
Japonia	11	29	-18	98	122	-24	8	6	2
Kanada	4	16	-12	22	9	13	13	13	0
Korea	23	5	18	48	25	23	11	26	-15
Luksemburg	42 ^a	59	-17	17 ^a	20	-3	25	20	5
Meksyk	43	39	4	126	105	21	52	57	-5
N. Zelandia	2	2	0	10	22	-12	24	16	8
Niemcy	21	14	7	73	68	5	5	4	1
Norwegia	9	6	3	16	15	1	16	11	5
Polska	75	32	43	71	87	-16	51	41	10
Portugalia	40	25	15	61	64	-3	40	38	2
Rep. Czeska	52	44	8	110	119	-9	33	31	2
Słowacja	36	37	-1	113	100	13	41	67	-26
Słowenia	61	51	10	84	42	42	39	59	-20
Szwajcaria	15	20	-5	7	18	-11	2	1	1
Szwecja	13	11	2	39	35	4	4	9	-5
Turcja	91	55	36	65	56	9	53	51	2
USA	3	7	-4	63	47	16	1	3	-2
W. Brytania	6	8	-2	12	16	-4	9	10	-1
Węgry	66	54	12	118	88	30	47	63	-16
Włochy	82	56	26	117	141	-24	46	43	3

^a 2008 r.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Doing Business..., 2007, 2015]. *The Global Competitiveness Report 2007-2008, The Global Competitiveness Report 2015-2016*.

Podsumowanie

Konkludując trzeba stwierdzić, że niewątpliwie labilność otoczenia, szczególnie instytucji finansowych oraz zagrożenia płynące współcześnie ze strony niestabilnej w wielu państwach polityki fiskalnej i monetarnej, ale też zbyt niewielki poziom zaangażowania państwa we współfinansowanie bądź dotowaniu projektów prorozwojowych opracowanych przez przemysł wpływa niekorzystnie na równowagę gospodarczą i utrudnia przedsiębiorcom dostęp do źródeł finansowania przedsięwzięć

innowacyjnych, a w dalszej perspektywie spowalnia bądź uniemożliwia wzrost konkurencyjności i rozwój gospodarczy. Najlepszą formą wspierania konkurencyjności i rozwoju przedsiębiorczości powinno być szybkie usunięcie nieprawidłowości i niespójności tkwiących w systemie podatkowym i prawnym, a także wyeliminowanie niedomagań infrastruktury.

Tym samym słuszny wydaje się pogląd, że państwo powinno wspierać konkurencyjność gospodarki i rozwój przedsiębiorstw poprzez kreowanie środowiska sprzyjającego podejmowaniu i prowadzeniu działalności gospodarczej, a także jej innowacyjności, przy czym metod wspierania konkurencyjności nie powinno być dużo oraz nie powinny być skomplikowane. Z tego też względu potrzebą chwili jawi się określenie tych działań w obszarze polityki fiskalnej w odniesieniu do systemu podatkowego, które ułatwiałyby konkurowanie polskim przedsiębiorcom na rynkach międzynarodowych, a jednocześnie przyczyniałyby się do stabilnego wzrostu gospodarczego i eliminacji luki rozwojowej pomiędzy naszą gospodarką a gospodarkami państw wysoko rozwiniętych.

Zaprezentowane analizy i badania dotyczące sfery podatków i opodatkowania działalności gospodarczej pozwalają na konstatację, że rola państwa, w którego rękach spoczywa troska o dynamiczny rozwój gospodarczy, a jednocześnie instrumentarium fiskalne służące osiągnięciu tego celu, nie jest do przecenienia. Każde pozytywne dla gospodarki oddziaływanie władzy publicznej, przy wykorzystaniu dostępnych narzędzi, w tym szczególnie instrumentów polityki fiskalnej, w procesie umacniania pozycji konkurencyjnej krajowych podmiotów gospodarczych w światowej gospodarce, jest ze wszech miar pożądane. Kreowanie przez państwo racjonalnych ram instytucjonalnych i prawnych dla działalności ekonomicznej przedsiębiorców stanowi warunek *sine qua non* umożliwiający im umacnianie pozycji konkurencyjnej i ekspansywną politykę na rynkach zagranicznych.

Literatura

Adamkiewicz-Drwiłło H.G. [2002], *Uwarunkowania konkurencyjności przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

Bąk M. [2011], *Ekonomiczne czynniki otoczenia przedsiębiorstwa a składniki majątku niewidzialnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 668, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 41.

Doing Business [2007, 2015] International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank, Washington, <http://www.worldbank.org> (dostęp: 02.05.2016).

Dynus M. [2007], *Fiskalizm w Unii Europejskiej*, „Bank i kredyt”, luty.

Feld L.P., Larsen C. [2009], *Undeclared Work in Germany 2001-2007 – Impact of Deterrence, Tax Policy, and Social Norms: An Analysis Based on Survey Data*, Springer, Berlin.

Gajl N. [1992], *Teorie podatkowe w świecie*. PWN, Warszawa.

Godziszewski B. [2001], *Zasobowe uwarunkowania strategii przedsiębiorstwa*. Wyd. UMK, Toruń.

Gomułowicz A. [2001], *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*. Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.

Kirchler E. [2007], *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge University Press, Cambridge.

Leibfritz W., Throinton J., Bibbee A. [1997], *Taxation and Economic Performance*, OECD Working Paper No. 176, Paris.

Mastalski R. [2001], *Prawo podatkowe*. C.H. Beck, Warszawa.

Novalés A., Ruiz J. [2002], *Dynamic Laffer Curves*, „Journal of Economic Dynamics & Control”, nr 27.

Opinion of the Economic and Social Committee on Direct company taxation [2002], ECO/091, CES 850/2002, Brussels 17 lipca.

Owsiak S. [1999], *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, wyd. 2., PWN, Warszawa.

The Competitiveness of Transition Economies [1998]. OECD Proceedings, Paris.

Przedsiębiorstwo, zasady działania, funkcjonowanie, rozwój [2007], red. J. Żurek, Fundacja Rozwoju Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.

Ricardo D. [1957], *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*. PWN, Warszawa.

The Competitiveness of Transition Economies [1998], OECD Proceedings, Paris.

Schneider F. [2009], *Shadow economies around the world: what do we really know?*, European Journal of Political Economy 21(4).

Schneider F. [2014], *The Shadow Economy: An Essay*, Johannes Kepler Universität of Linz, June 2014, <http://www.econ.jku.at/531> (dostęp: 16.06.2016).

Schneider F. [2015], *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments*, Johannes Kepler Universität of Linz, <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf> (dostęp: 16.06.2016)

Stankiewicz M.J. [2002], *Konkurencyjność przedsiębiorstwa. Budowanie konkurencyjności w warunkach globalizacji*. TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń.

Stoner J.A.F., Freeman R.E., Gilbert D.R.Jr, [2001], *Kierowanie, PWE*, Warszawa.

Taxing Wages: tax burden trends between 2000 and 2014, OECD, <http://www.oecd.org> (dostęp: 21.07.2016).

The Global Competitiveness Report 2007-2008 [2007], World Economic Forum Geneva, Switzerland. <https://www.weforum.org> (dostęp: 14.06.2016).

The Global Competitiveness Report 2015-2016 [2015], World Economic Forum Geneva, Switzerland <http://reports.weforum.org> (dostęp: 14.06.2016).

Wach K. [2004], *Istota otoczenia regionalnego w funkcjonowaniu małych i średnich przedsiębiorstw*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 1023, Wrocław.